

Перевіряючи відображення в бухгалтерському обліку доходів за будівельним контрактом, аудитор повинен упевнитися, що сума визнаного доходу, отриманого підрядником за будівельним контрактом, відображається за кредитом субрахунку 703 "Доходи від реалізації робіт і послуг", а сума визнаних витрат – за дебетом субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг". Аудитор повинен встановити, чи дотримується будівельна організація Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку і П(С) БО 18 щодо відображення в бухгалтерському обліку суми визнаних доходів за договором підряду або витрат на будівельно-монтажні роботи.

Аудит будівельних організацій (компаній) проводиться з урахуванням загальних принципів, але, безсумнівно, має свою специфіку, яку розглянуто в цій статті. Подальші дослідження методики аудиту будівельних організацій полягають у розробці програм аудиту за кожним етапом аудиторської перевірки.

1. Круш Д.В. Аудит ефективності використання бюджетних коштів у будівництві // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. пр. Вип.194, т.ІІІ. – Дніпропетровськ: Дніпропетр. нац. ун-т, 2004. – С.728-735.

2. Осмятченко Л.М. Методика проведення аудиту витрат на виконання будівельно-монтажних робіт // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. пр. Вип.197, т.V. – Дніпропетровськ: Дніпропетр. нац. ун-т, 2004. – С.1195-1203.

3. Сотникова Л.В., Савина Н.В. Аудит в строительных организациях: Практик. пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 224 с.

4. Кисилевич Т.И., Хачемизова Е.Н. Налоговый аудит в строительстве. – М.: Финансы и статистика. – 2006. – 208 с.

5. Соколов П.А. Аудит в строительстве. Аудит подрядных строительно-монтажных организаций. Аудит заказчиков-застройщиков и инвесторов: Особенности аудита в строительстве с учетом требований новых нормативных документов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Современная экономика и право, 2001. – 165 с.

Отримано 14.03.2007

УДК 658 : 336.22

Ю.М.ПОЛОНСЬКА

Харківський національний економічний університет

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПІДТРИМКИ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ У ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННІ

Наводяться сучасні теоретичні підходи до визначення поняття "податкове планування". Розглянуто специфіку та виділено етапи процесу прийняття управлінських рішень у податковому плануванні. Запропоновано методичний підхід до створення системи підтримки прийняття рішень у податковому плануванні.

Особливості сучасного стану розвитку економіки України, що характеризуються недосконалістю та непрозорістю податкового законо-

давства, зростанням податкового навантаження, підвищенням динамічності й непередбачуваності ринкового середовища, суттєво впливають на фінансово-економічну політику суб'єктів господарювання, ускладнюють управління їх адаптацією до мінливого оточення. Безперервність існування й ефективність виробничо-господарської діяльності підприємства в таких умовах залежать від вдалого впровадження однієї з форм реалізації податкової політики – податкового планування.

Недоліки податкового планування можуть призвести до значних фінансових втрат на підприємстві, адміністративної та карної відповідальності. Разом з тим збільшується зацікавленість власників, акціонерів, керівництва й трудового колективу в підвищенні результативності діяльності підприємства. Все це призвело до необхідності удосконалення організації процесу податкового планування на підприємстві та підвищення відповідальності творців управлінських рішень за їх соціально-економічні наслідки.

Серед вітчизняних учених, які займалися розробкою теоретичних аспектів процесу прийняття управлінських рішень, створенням і застосуванням систем підтримки прийняття рішень (СППР), необхідно виділити таких авторів, як: І.І.Бажин, Т.В.Білоус, В.С.Пономаренко, О.І.Пушкар, О.М.Тридід, В.Ф.Ситник [1, 4, 12, 13] та ін.

У цілому в зазначених дослідженнях розроблені СППР представляють собою комп'ютерні системи, що включають комплекс програмних засобів, бази даних, за допомогою яких здійснюється на ПЕОМ процес прийняття рішень [12, 13], у роботі [4] СППР спрямовані лише на інформаційне забезпечення прийняття рішень.

Проблеми податкового менеджменту, податкового планування на теоретичному й практичному рівнях розглядаються в роботах вітчизняних та закордонних науковців: В.Р.Берника, І.О.Бланка, А.В.Бризгаліна, В.В.Бризгаліна, В.П.Вишневецького, А.С.Веткіна, А.Н.Головкіна, А.В.Єлісєєва, А.Г.Загороднього, Ю.Б.Іванова, В.В.Карпової, А.Я.Кізіми [2, 3, 5-11] та ін.

Більшість учених додержуються погляду, що на сучасному етапі трансформування економіки податкове планування – необхідний засіб для забезпечення успішного функціонування та розвитку підприємства, але відрізняються підходи до визначення цього поняття.

У роботах Ю.Б.Іванова податкове планування трактується як форма реалізації податкової політики, та зорієнтовано на законну оптимізацію господарської діяльності підприємства з точки зору її податкових надходжень [8, 9]. Інші дослідники пов'язують податкове планування з мінімізацією податкових зобов'язань [5]. Можна погодитися з

думкою Ю.Б.Іванова і В.В.Карпової, що в даному випадку неправильним буде застосування терміну «мінімізація оподаткування» («мінімізація податкових платежів або мінімізація податкових зобов'язань»), тому що остання має більш вузьку сферу застосування (в деяких випадках оптимальним варіантом діяльності підприємства може опинитися й той, який передбачає збільшення абсолютної суми податкових платежів, але при цьому дозволяє знизити загальне податкове навантаження на підприємство) [8-10]. Мінімізацію податкових платежів слід розглядати лише як один з варіантів податкової оптимізації, використання якого можливо лише при встановленні визначених критеріїв та обмежень [8]. І.О.Бланк розглядає податкове планування як важливий етап розробки податкової політики підприємства, спрямований на визначення планових сум його податкових платежів у майбутньому періоді й розробку графіка їх сплати [2], та етап реалізації політики управління прибутком підприємства [3]. На думку А.Я.Кізими, податкове планування – це творчий процес, що потребує індивідуального підходу [11]. Деякі фахівці, як стверджує В.В.Карпова, прирівнюють заходи щодо законної оптимізації податкових платежів до ухилення від сплати податків [10]. Необхідно відмітити вірне уточнення Ю.Б.Іванова, що подібне змішування абсолютно неприпустимо, оскільки порушується основний принцип податкового планування – законність [9].

Разом з тим, на нашу думку, в сучасних дослідженнях [2, 3, 5-11] розробка заходів податкового планування ґрунтується на економіко-математичних методах та залишаються мало вивченими соціальні та психологічні аспекти цього питання. Також мало приділяється уваги запобіганню та страхуванню від помилок при здійсненні податкової оптимізації на підприємстві.

Для удосконалення організації процесу податкового планування та його спрямування на прийняття ефективних рішень потребується подальше поглиблення досліджень. Виникає необхідність розгляду податкового планування на підприємстві саме як безперервного процесу прийняття управлінських рішень у взаємодії з системою ендогенних та екзогенних чинників, що впливають на нього, розробки системи підтримки прийняття управлінських рішень у податковому плануванні, обґрунтування методичних рекомендацій щодо створення її на підприємстві.

Метою нашої роботи є узагальнення та подальший розвиток теоретичних основ податкового планування, розробка методичних рекомендацій відносно доцільності формування системи підтримки прийняття управлінських рішень у податковому плануванні на підприємстві.

Відповідно до поставленої мети дослідження в основу організації підтримки прийняття управлінських рішень у податковому плануванні на підприємстві пропонується покласти наступні концептуальні положення.

Положення 1. Поряд з існуючими підходами до визначення податкового планування на підприємстві (підсистема внутрішньофірмового планування, функція податкового менеджменту) його необхідно розглядати з точки зору теорії управління як відкриту систему з існуванням зворотного зв'язку та механізмом саморегулювання. З іншого боку, податкове планування можна представити як безперервний процес прийняття управлінських рішень, що стосується вибору оптимального рішення в сфері оподаткування із суворим дотриманням вимог податкового законодавства.

Положення 2. Процес прийняття рішень в податковому плануванні потрібно ідентифікувати як частковий випадок загального процесу прийняття рішень. Прийняття рішень взагалі – це процес, спрямований на ліквідацію проблеми. Поява проблемної ситуації може бути пов'язана з двома різними фазами управління. В першому випадку стан системи відходить від наміченого (запланованого), що ускладнює досягнення кінцевої мети. У другому випадку проблемна ситуація виникає у зв'язку з необхідністю виникнення майбутнього стану виробничо-економічної системи, який забезпечує мету, задану особою, що приймає рішення (ОПР) [13].

Дотримуючись погляду В.Ф.Ситника [13], можна спроектувати склад та етапи цього процесу в податковому плануванні, а саме: визначення проблеми; визначення осіб, що приймають рішення (держателів проблеми); збирання інформації; описування й оцінювання альтернатив; вибір оптимальної альтернативи; упровадження; перевірка виконання й оцінювання.

Положення 3. Специфіка прийняття рішень у податковому плануванні обумовлена тим, що оподаткування являє собою складний економічний механізм, що має подвійний характер. З одного боку, в ньому перетинаються інтереси держави, з другого – інтереси самого підприємства та індивідів. Зрозуміло, що ці інтереси в багатьох випадках не співпадають і навіть суперечать один одному.

З точки зору підприємства податкові платежі є затратами, причому не виробничого характеру [9]. Повністю виключити такі затрати неможливо, оскільки, згідно зі ст.67 Конституції України, кожен повинен сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених Законом. Оптимізація величини податкових видатків у розрізі основних показників фінансово-господарської діяльності, не порушуючи

при цьому норм податкового законодавства, є загальною проблемою в сфері податкового планування. Мова йде, як зазначає Ю.Б.Іванов [9], про вибір у рамках податкового планування такого варіанта організації та ведення господарської діяльності суб'єкта господарювання з множини альтернатив, який забезпечує найкращий фінансовий результат за рахунок раціональної податкової політики підприємства й ефективного використання податкових інструментів.

Альтернативність податкового планування обумовлена тим, що платнику надана свобода вибору варіанту господарчої діяльності, а різні варіанти здійснення підприємницької діяльності призводять до різних податкових наслідків [9]. Але слід зазначити, що можливість управління в сфері податкового планування витратами податкового характеру досить обмежена, оскільки правила визначення цих витрат жорстко регламентовані державою.

Слід зазначити, що встановлення критеріїв оптимальності є обов'язковим при здійсненні процесу прийняття рішення в податковому плануванні [8]. В кожному конкретному випадку критерії оптимальності та обмеження, у рамках яких повинен знаходитися оптимальний варіант рішення, визначаються самою особою, що приймає рішення. Єдиним загальним обмеженням при будь-яких критеріях оптимальності є чітке дотримання норм законодавства.

Положення 4. Управлінське рішення в податковому плануванні, що з'являється на виході процесу його створення, як підвид управлінського рішення взагалі, повинно відповідати певним вимогам, тобто бути обґрунтованим, правомірним, повним, комплексним, своєчасним, директивним, економічним, ефективним, оптимальним. Але, в першу чергу, рішення в податковому плануванні повинно бути законним, що відповідає основному принципу податкового планування. Відповідно до нього всі методи, прийоми, засоби податкового планування, а також їх документальне супроводження повинні знаходитися виключно в правовому полі, тобто строго відповідати діючому законодавству.

Будь-яке рішення в сфері податкового планування буде обмежено раціональним. Процес прийняття рішення не може бути цілком об'єктивним та формальним, суб'єктивні характеристики особистості особи, що приймає рішення, впливають на нього. Рішення можуть генеруватися як однією особою – ОПР, так і колегіально, але остаточний варіант залежить від ОПР (ним може бути директор, фінансовий директор, керівник відділу, менеджер, залежно від значимості рішення). На процес прийняття рішення, на кінцеве рішення будуть впливати особисті якості ОПР, обмеженість його досвіду. Керівника більш лояльного, толерантного може змусити передивитися запропоноване рішення

думка проєктувальників, трудового колективу, експертів і т.п. У цьому виражаються соціально-психологічні особливості процесу прийняття рішень.

Тобто, узагальнюючи, слід зазначити, що рішення в податковому плануванні повинно бути ефективним. У процесі розв'язання проблеми необхідно максимально враховувати дію факторів, що можуть вплинути на ситуацію. З одного боку, ефективне рішення буде забезпечувати найоптимальніший фінансовий результат, а з другого – буде враховувати соціально-психологічні характеристики ОПР, колективну поведінку та групове сприйняття проблемної ситуації.

Положення 5. З метою надання допомоги ОПР у виборі ефективного рішення в сфері планування фінансової діяльності підприємства та оподаткування пропонується впровадити систему підтримки прийняття рішень у податковому плануванні (СППР ПП). При розробці СППР ПП необхідно враховувати сукупність сучасних підходів до створення та застосування систем підтримки прийняття рішень. За методологічну основу побудови СППР ПП пропонується прийняти концепцію системи управління (суб'єкт-об'єктних відносин) кібернетики. На відміну від більшості існуючих СППР [10], що протиставляються творцю рішення, СППР ПП, навпаки, являє собою симбіоз суб'єкта управління (ОПР), об'єкта управління (податкового планування) та саме підтримки, що включає комплекс формалізованих методів прийняття рішень, інформаційне та програмне забезпечення, спирається на поведінкову теорію прийняття рішень, психологію, та інші науки, що вивчають когнітивні процеси людини. Ця динамічна система з існуванням зворотного зв'язку буде враховувати притаманну конкретній людині майстерність управління, її якості як особистості.

Положення 6. Теоретичне обґрунтування стабільності та ефективності функціонування СППР ПП на підприємстві пропонується базувати на основі концепції управлінського циклу (функцій управління).

Організаційне забезпечення в процесі прийняття рішень у податковому плануванні повинно включати організацію інформаційної підтримки, документообігу, раціональної взаємодії між підрозділами суб'єкта господарювання на кожному етапі процесу прийняття рішень у податковому плануванні. Поряд з цим необхідна розробка методичного підходу до здійснення мотивації працівників, що залучені до податкового планування, а також надання методичних рекомендацій щодо супроводження та контролю функціонування СППР ПП.

Положення 7. Слід зазначити, що підтримка прийняття управлінських рішень забезпечить захист від впливу та втручання системної дії факторів внутрішнього та зовнішнього середовища на процес прийнят-

тя рішень у податковому плануванні. Одним з таких факторів може бути ризик, тому що рішення, які відносяться до сфери податкового планування, як правило, приймаються в умовах невизначеності. Отже, підтримка прийняття рішень зобов'язана включати технологію оцінки та управління ризиками у податковому плануванні на підприємстві.

Таким чином, для удосконалення організації процесу прийняття рішень у податковому плануванні необхідна розробка та впровадження СППР ПП. Запропонована система забезпечить підвищення якості управлінських рішень, зменшить трудомісткість і кількість помилок у податковому плануванні, стане одним із стимулюючих чинників зацікавленості виконавців у реалізації заходів податкового планування. Подальшим кроком дослідження буде вивчення складових системи підтримки прийняття рішень у податковому плануванні у взаємодії, розробка принципової схеми СППР ПП з обґрунтуванням її елементів та існуючих зв'язків.

- 1.Бажин И.И. Управление различиями. – Харьков: Консум, 2004. – 392 с.
- 2.Бланк И.А. Основы финансового менеджмента. Т.1. – К.: Ника-центр, 1999. – 512 с.
- 3.Бланк И.А. Управление прибылью. – К.: Ника-центр, 1988. – 544 с.
4. Білоус Т.В. Інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень в системі кадрового менеджменту // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – №4 (34). – С.170-175.
- 5.Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Брызгалин В.В. Методы налоговой оптимизации. – М.: Аналитика - Прес, 2001. – 176 с.
- 6.Вишневский В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика. – Донецк: Ин-т экономики промышленности НАН Украины, 2003. – 228 с.
- 7.Загородній А.Г., Єлісєєв А.В. Податки та податкове планування підприємницької діяльності. – Львів: Центр Бізнес-Сервісу, 2003. – 152 с.
- 8.Иванов Ю. Оптимизация в налоговом планировании // Сборник систематизированного законодательства. – 2005. – Вып.9. – С.13-19.
- 9.Иванов Ю. Суть, принципы и методы налогового планирования // Сборник систематизированного законодательства. – 2005. – Вып.9. – С.7-13.
- 10.Карпова В.В. Формування системи податкового планування на підприємстві. Дис. ... канд. екон. наук. – Харків, 2005. – 260 с.
- 11.Кізима А.Я. Податкове планування у системі податкового менеджменту // Фінанси України. – 2003. – №2. – С.15-20.
- 12.Пономаренко В.С., Пушкар О.І., Тридід О.М. Стратегічне управління розвитком підприємства. – Харків: ХДЕУ, 2002. – 640 с.
- 13.Ситник В.Ф. Системи підтримки прийняття рішень. – К.: КНЕУ, 2004. – 614 с.

Отримано 22.05.2007